Deutscher Bundestag **Drucksache 18/11233**

18. Wahlperiode 20.02.2017

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

A. Problem und Ziel

Immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente, Lizenzen, Konzessionen oder Markenrechte lassen sich besonders einfach auf andere Rechtsträger bzw. über Staatsgrenzen hinweg übertragen. Dies hat in der Vergangenheit dazu geführt, dass immer mehr Staaten durch besondere Präferenzregelungen (sog. „IP-Boxen“, „Lizenzboxen“ oder „Patentboxen“) in einen Steuerwettbewerb mit anderen Staaten getreten sind, der - soweit die Anwendung der Präferenzregelungen nicht an ein Mindestmaß an tatsächlicher Geschäftstätigkeit geknüpft ist - von der OECD als schädlich eingestuft wird. Multinationale Konzerne können diese Präferenzregime zur Gewinnverlagerung nutzen.

Im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 („Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“) des BEPS-Projekts von OECD und G20 haben sich die beteiligten Staaten auf Rahmenbedingungen einer substanziellen Geschäftstätigkeit (Substanzerfordernis) verständigt (so genannter „Nexus-Ansatz“). Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass Staaten auch künftig Präferenzregelungen, die nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen, für Zwecke des Steuerwettbewerbs einsetzen. Da eine Vielzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen einen Nullsteuersatz auf Lizenzzahlungen vorsieht (darunter auch Abkommen mit Staaten, die nicht der OECD angehören und damit allein deshalb nicht an den Nexus-Ansatz gebunden sind), wäre es möglich, dass es multinationalen Unternehmen auch weiterhin gelingen wird, Gewinne durch Lizenzzahlungen auch in solche Staaten zu verlagern, die über eine nicht dem Nexus-Ansatz entsprechende Lizenzboxregelung verfügen. Steuern sollen jedoch dem Staat zustehen, in dem die der Wertschöpfung zugrundeliegende Aktivität stattfindet, und nicht dem Staat, der den höchsten Steuerrabatt bietet.

B. Lösung

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzaufwendungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig besteuert werden, eingeschränkt und somit Besteuerungsinkongruenzen verhindert werden. Der Gesetzentwurf orientiert sich an

dem von OECD und G20 für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogenen Merkmal der fehlenden substanziellen Geschäftstätigkeit.

C. Alternativen

Keine.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Die Maßnahmen dienen im Wesentlichen der Sicherung des bestehenden Steueraufkommens.

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung [1)]	Kassenjahr				
		2018	2019	2020	2021	2022
Insgesamt	30	.	10	50	40	.
Bund	9	.	3	14	11	.
Länder	8	.	3	15	12	.
Gemeinden	13	.	4	21	17	.

1) Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

E. Erfüllungsaufwand

E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für die Bürgerinnen und Bürger ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Für die Wirtschaft führt die Regelung zu einem erhöhten Erfüllungsaufwand von rund 82 000 Euro, da die betroffenen Steuerpflichtigen in geschätzten 650 Fällen je Veranlagungszeitraum im Rahmen der Steuererklärung zusätzliche Angaben machen und ggf. Nachweise erbringen müssen. Diese entfallen in vollem Umfang auf Bürokratiekosten aus Informationspflichten.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus diesem Regelungsvorhaben unterliegt der One in, one out-Regelung (Kabinettbeschluss vom 25. März 2015). Im Sinne der One in, one out-Regelung stellt der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in diesem Regelungsvorhaben ein „In“ von rund 82 000 Euro dar. Die erforderliche Kompensation kann durch bereits beschlossene Regelungsvorhaben erbracht werden.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Im Einzelfall führt die Regelung zu einem höheren Bearbeitungs- und Prüfungsaufwand. Aufgrund des vergleichsweise engen Kreises der von der Regelung betroffenen Fälle ist für die Steuerverwaltungen der Länder insgesamt allerdings mit keinem nennenswerten Mehraufwand zu rechnen. Zudem entsteht in den

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Ländern einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand, der im Rahmen der üblichen Softwarepflege erbracht werden kann.

F. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND
DIE BUNDESKANZLERIN

Berlin, 20. Februar 2017

An den
Präsidenten des
Deutschen Bundestages
Herrn Prof. Dr. Norbert Lammert
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen

> Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

mit Begründung und Vorblatt (Anlage).

Ich bitte, die Beschlussfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Der Gesetzentwurf ist dem Bundesrat am 27. Januar 2017 als besonders eilbedürftig zugeleitet worden.

Die Stellungnahme des Bundesrates zu dem Gesetzentwurf sowie die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates werden unverzüglich nachgereicht.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Angela Merkel

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 4i folgende Angabe eingefügt:

   „§ 4j Aufwendungen für Rechteüberlassungen“.

2. Nach § 4i wird folgender § 4j eingefügt:

„§ 4j

Aufwendungen für Rechteüberlassungen

(1) Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, sind ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen (Präferenzregelung) und der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist. Wenn auch der Gläubiger nach Satz 1 oder eine andere dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes wiederum Aufwendungen für Rechte haben, aus denen sich die Rechte nach Satz 1 unmittelbar oder mittelbar ableiten, sind die Aufwendungen nach Satz 1 ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch dann nur nach Maßgabe des Absatzes 3 abziehbar, wenn die weiteren Einnahmen beim weiteren Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen und der weitere Gläubiger eine dem Schuldner nach Satz 1 nahestehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes ist; dies gilt nicht, wenn die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person bereits nach dieser Vorschrift beschränkt ist. Als Schuldner und Gläubiger gelten auch Betriebsstätten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter der Rechte für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten behandelt werden. Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen beim Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen, die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substanzielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Eine substanzielle Geschäftstätigkeit im Sinne des Satzes 4 liegt nicht vor, wenn der Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat; dies gilt insbesondere, wenn das Recht erworben oder durch nahestehende Personen entwickelt worden ist. Satz 4 ist nicht anzuwenden, soweit die Präferenzregelung Einnahmen aus der Überlassung von Rechten begünstigt, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden. Die Sätze 1 und 2 sind insoweit nicht anzuwenden, als aufgrund der

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

aus den Aufwendungen resultierenden Einnahmen ein Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes anzusetzen ist.

(2) Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung beim Gläubiger oder beim weiteren Gläubiger zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent führt. Bei der Ermittlung, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, sind sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen. § 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 des Außensteuergesetzes gilt entsprechend.

(3) Aufwendungen nach Absatz 1 sind in den Fällen einer niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 nur zum Teil abziehbar. Der nicht abziehbare Teil ist dabei wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{25\,\% \;-\; \text{Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\,\%}$$ „.

3. § 9 Absatz 5 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Die §§ 4j und 6 Absatz 1 Nummer 1a gelten entsprechend.“

4. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 8 wird folgender Absatz 8a eingefügt:

„(8a) § 4j in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 entstehen.“

b) Nach Absatz 16 wird folgender Absatz 16a eingefügt:

„(16a) § 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen im Sinne des § 4j in der Fassung des Artikels … des Gesetzes vom [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle dieses Gesetzes*] anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 entstehen.“

Artikel 2

Änderung des Außensteuergesetzes

§ 10 Absatz 3 Satz 4 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen und die Vorschriften der §§ 4h, 4j des Einkommensteuergesetzes sowie der §§ 8a, 8b Absatz 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes bleiben unberücksichtigt; dies gilt auch für die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes, soweit Einkünfte aus einer Umwandlung nach § 8 Absatz 1 Nummer 10 hinzuzurechnen sind.“

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Artikel 3

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Ziel der Regelung ist die Sicherstellung einer fairen Besteuerung. Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen sollen künftig nicht mehr oder nur noch zum Teil abziehbar sein, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes (so genannte „IP-Boxen“, „Patentboxen“ oder „Lizenzboxen“), das keine substanzielle Geschäftstätigkeit des Empfängers voraussetzt, nicht oder nur niedrig besteuert werden. Die Regelung knüpft damit an die Vereinbarungen im Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 („Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“) des BEPS-Projekts von OECD und G20 an.

Bei Abschluss dieser Vereinbarungen bestand Einigkeit, dass der Lizenzgeber eine Steuerbegünstigung nur in Anspruch nehmen können soll, soweit er Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten durchgeführt und für diese Aktivitäten effektiv Ausgaben getätigt hat. Nach dem Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 5 müssen als schädlich eingestufte Lizenzboxregelungen bis spätestens 30. Juni 2021 abgeschafft oder an den Nexus-Ansatz angepasst werden. Zudem sieht der Abschlussbericht vor, dass seit dem 30. Juni 2016 keine Neuzugänge zu bestehenden Präferenzregimes mehr zulässig sind, die nicht mit dem Nexus-Ansatz in Einklang stehen. Die Abzugsbeschränkung erfasst auch während des international vereinbarten Übergangszeitraums bis zum 30. Juni 2021 solche Präferenzregime, die nicht mit dem „Nexus-Ansatz“ vereinbar sind. Der lange Übergangszeitraum würde erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuervermeidung eröffnen.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf soll die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen eingeschränkt werden, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig (unter 25 Prozent) besteuert werden. Der Gesetzentwurf orientiert sich an dem von OECD und G20 für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogenen Merkmal der fehlenden substanziellen Geschäftstätigkeit („Nexus-Ansatz“). Durch das Erfordernis eines Näheverhältnisses im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes zwischen Schuldner und Gläubiger der Zahlung wird sichergestellt, dass die Regelung nur Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen erfasst. Zur Verhinderung von Ausweichgestaltungen ist die Regelung auch auf Zwischenschaltungsfälle anwendbar. Sofern die Tatbestandsvoraussetzungen der Regelung erfüllt sind, richtet sich die Höhe des Betriebsausgabenabzugsverbots nach der Ertragsteuerbelastung beim Gläubiger der Zahlung. Je höher die steuerliche Belastung beim Gläubiger, desto höher auch der abziehbare Anteil beim Schuldner. Ziel ist es – dem Gedanken der korrespondierenden Besteuerung folgend – eine angemessene Steuerwirkung der Lizenzausgaben sicherzustellen.

III. Alternativen

Keine. Ein Verzicht auf die Regelung würde es bestimmten Steuerpflichtigen weiterhin ermöglichen, durch Steuergestaltungen, die nach dem gemeinsamen Verständnis der Mitgliedsstaaten von OECD und G20 als schädlich einzustufen sind, Gewinne zu verlagern und dadurch ihre steuerliche Bemessungsgrundlage zu mindern.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich aus Artikel 105 Absatz 2 erste Alternative des Grundgesetzes, da das Steueraufkommen diesbezüglich dem Bund ganz oder teilweise zusteht.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Das vorliegende Gesetz ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen vereinbar.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Mit dem vorliegenden Gesetz ist keine Rechts- und Verwaltungsvereinfachung verbunden.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das vorliegende Gesetz steht im Einklang mit der Nachhaltigkeitsstrategie der Bundesregierung. Es begleitet die im Rahmen des BEPS-Projekts auf internationaler Ebene getroffenen Vereinbarungen zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken. Das Gesetz dient zudem der Sicherung von Steuereinnahmen.

3. Demografische Auswirkungen

Das Vorhaben hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Demografie.

4. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Die Maßnahmen dienen im Wesentlichen der Sicherung des bestehenden Steueraufkommens. Dauerhafte Steuermehreinnahmen werden nur eintreten, soweit die Staaten mit einer Präferenzregelung kein dem Nexus-Ansatz konformes Besteuerungsregime einführen. Für den Übergangszeitraum bis 30. Juni 2021, bis zu dem schädliche Präferenzregime in einigen Staaten bestehen bleiben werden, werden die Steuermehreinnahmen aus der Anwendung der Neuregelung auf Zahlungen an Empfänger mit substanzieller Geschäftstätigkeit in diesen Staaten mit 30 Mio. Euro p. a. beziffert.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung[1]	Kassenjahr				
				2018	2019	2020	2021	2022
1	§ 4j EStG	**Insg.**	**+ 30**	**.**	**+ 10**	**+ 50**	**+ 40**	**.**
	Einschränkung der steuerlichen	GewSt	+ 15	.	+ 5	+ 25	+ 20	.
	Abzugsmöglichkeit für Lizenzaufwendungen	ESt	.	.	.	.	.	.
	und andere Aufwendungen für	KSt	+ 15	.	+ 5	+ 25	+ 20	.
	Rechteüberlassungen, die beim Empfänger	SolZ	.	.	.	.	.	.
	aufgrund eines als schädlich einzustufenden							
	Präferenzregimes nicht oder nur niedrig	**Bund**	**+ 9**	**.**	**+ 3**	**+ 14**	**+ 11**	**.**
	besteuert werden	GewSt	+ 1	.	.	+ 1	+ 1	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	+ 8	.	+ 3	+ 13	+ 10	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Länder	**+ 8**	**.**	**+ 3**	**+ 15**	**+ 12**	**.**
		GewSt	+ 1	.	+ 1	+ 3	+ 2	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	+ 7	.	+ 2	+ 12	+ 10	.
		Gem.	**+ 13**	**.**	**+ 4**	**+ 21**	**+ 17**	**.**
		GewSt	+ 13	.	+ 4	+ 21	+ 17	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
2	Finanzielle Auswirkungen insgesamt	**Insg.**	**+ 30**	**.**	**+ 10**	**+ 50**	**+ 40**	**.**
		GewSt	+ 15	.	+ 5	+ 25	+ 20	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	+ 15	.	+ 5	+ 25	+ 20	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Bund	**+ 9**	**.**	**+ 3**	**+ 14**	**+ 11**	**.**
		GewSt	+ 1	.	.	+ 1	+ 1	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	+ 8	.	+ 3	+ 13	+ 10	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Länder	**+ 8**	**.**	**+ 3**	**+ 15**	**+ 12**	**.**
		GewSt	+ 1	.	+ 1	+ 3	+ 2	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	+ 7	.	+ 2	+ 12	+ 10	.
		Gem.	**+ 13**	**.**	**+ 4**	**+ 21**	**+ 17**	**.**
		GewSt	+ 13	.	+ 4	+ 21	+ 17	.
		ESt	.	.	.	.	.	.

Anmerkungen:

[1] Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

5. Erfüllungsaufwand

5.1. Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Für die Bürgerinnen und Bürger ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.

5.2. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Für die Wirtschaft führt die Regelung zu einem erhöhten Erfüllungsaufwand von rund 82 000 Euro, da die betroffenen Steuerpflichtigen in geschätzten 650 Fällen je Veranlagungszeitraum im Rahmen der Steuererklärung zusätzliche Angaben machen und ggf. Nachweise erbringen müssen. Diese entfallen in vollem Umfang auf Bürokratiekosten aus Informationspflichten.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus diesem Regelungsvorhaben unterliegt der One in, one out-Regelung (Kabinettbeschluss vom 25. März 2015). Im Sinne der One in, one out-Regelung stellt der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in diesem Regelungsvorhaben ein „In“ von rund 82 000 Euro dar. Die erforderliche Kompensation kann durch bereits beschlossene Regelungsvorhaben erbracht werden.

5.3. Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Im Einzelfall führt die Regelung zu einem höheren Bearbeitungs- und Prüfungsaufwand. Aufgrund des vergleichsweise engen Kreises der von der Regelung betroffenen Fälle ist für die Steuerverwaltungen der Länder insgesamt allerdings mit keinem nennenswerten Mehraufwand zu rechnen. Zudem entsteht in den Ländern einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand, der im Rahmen der üblichen Softwarepflege erbracht werden kann.

6. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten.

Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

7. Weitere Gesetzesfolgen

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung zuwiderlaufen.

VII. Befristung; Evaluierung

Die Regelungen sollen dauerhaft wirken, so dass eine Befristung nicht in Betracht kommt. Wegen der nicht signifikanten Auswirkungen auf den jährlichen Erfüllungsaufwand ist eine Evaluierung der Regelungen nicht erforderlich.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird wegen der Einfügung des neuen § 4j EStG (Aufwendungen für Rechteüberlassungen) redaktionell angepasst.

Zu Nummer 2

§ 4j - neu -

Zu Absatz 1

Absatz 1 bestimmt die sachlichen Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Rechteüberlassungen (vgl. insoweit § 50a Absatz 1 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes und § 73a Absatz 2 und 3 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Danach sind Aufwendungen für Rechteüberlassungen nicht bzw. nur anteilig als Betriebsausgaben abziehbar, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund eines Präferenzregimes nicht oder nur niedrig besteuert werden.

Durch die Regelung werden die bekannten Arten der Lizenzboxen erfasst. Diese sehen entweder eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung von Lizenzeinnahmen, besondere Steuersätze für Lizenzeinkünfte oder sonstige an die Lizenzgebühren (Vergütungen) anknüpfende Vergünstigungen vor. Nicht von der Regelung erfasst sind demgegenüber steuerliche Vergünstigungen, die weder (unmittelbar oder mittelbar) an den Steuersatz noch die Einnahmen beim Empfänger anknüpfen, sondern an dessen tatsächliche Aufwendungen (z. B.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

steuerliche Forschungsprämien). Ebenfalls nicht erfasst sind Zahlungen, die beim Empfänger aufgrund eines auch für die übrigen Einkünfte anzuwendenden Regelsteuersatzes niedrig besteuert werden.

Der persönliche Anwendungsbereich der Regelung ist auf Zahlungen zwischen nahestehenden Personen i. S. des § 1 Absatz 2 AStG beschränkt. Lizenzzahlungen an fremde Dritte sind von § 4j EStG nicht betroffen und weiterhin grundsätzlich uneingeschränkt abzugsfähig. Da die Anwendung der Regelung nicht allein deshalb ausgeschlossen sein soll, weil Deutschland mit dem Empfängerstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, das eine dem Artikel 24 Absatz 4 OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung o. Ä. enthält, sehen die Sätze 1 und 2 jeweils den Abzug „ungeachtet eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens“ vor.

Durch Satz 2 wird eine Umgehung der Abzugsbeschränkung verhindert („Zwischenschaltungsfälle“). Ohne diese Regelung könnten Steuerpflichtige die Abzugsbeschränkung dadurch umgehen, dass die Lizenzzahlungen nicht direkt in ein schädliches Lizenzboxsystem fließen, sondern zunächst an eine nahestehende Person (insbesondere an eine andere Konzerngesellschaft) in einem Hochsteuerland gezahlt werden und von dort aus in ein Lizenzboxsystem fließen. Unterliegen sowohl der Gläubiger im Sinne des Satzes 1 als auch der weitere Gläubiger im Sinne des Satzes 2 einer Präferenzregelung, so ist der abziehbare Anteil zunächst nach Satz 1 zu ermitteln. Soweit die Zahlung nach Satz 2 einem niedrigeren Steuersatz als die nach Satz 1 unterliegt, ist der Betriebsausgabenabzug um diesen Teil entsprechend zu kürzen. Um Kaskadeneffekte zu vermeiden findet Satz 2 keine Anwendung, wenn bereits die Abziehbarkeit der Aufwendungen beim Gläubiger oder der anderen dem Schuldner nahestehenden Person nach § 4j EStG beschränkt ist.

Satz 3 regelt, dass als Schuldner und Gläubiger auch Betriebsstätten gelten, die ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter der Rechte für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten behandelt werden.

Satz 4 sieht eine Rückausnahme vor, nach der grundsätzlich von den Sätzen 1 und 2 erfasste Zahlungen dann nicht mit einem Betriebsausgabenabzugsverbot belegt werden, wenn das Präferenzregime eine substanzielle Geschäftstätigkeit voraussetzt.

Satz 5 definiert das Grundprinzip der substanziellen Geschäftstätigkeit, wie sie dem auf OECD-Ebene vereinbarten Nexus-Ansatz entspricht. Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 (ISBN 978-92-64-25802-0 / http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de) spricht keine Empfehlung für ein bestimmtes Präferenzregime aus. Vielmehr sollen „die Grenzen einer IP-Regelung abgesteckt werden, die Vergünstigungen für Forschung und Entwicklung (FuE) vorsieht, aber keine schädlichen Auswirkungen auf andere Staaten hat.“ (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absatz 26).

Der Nexus-Ansatz prüft, ob eine Lizenzbox die gewährten Steuervergünstigungen vom Umfang der FuE-Tätigkeiten der begünstigten Steuerpflichtigen abhängig macht. Er baut auf dem Grundprinzip auf, auf dem Steuergutschriften für FuE und ähnliche ausgabenorientierte Steuerregelungen („front end tax regimes“) beruhen, die sich auf die bei der Schaffung von geistigem Eigentum angefallenen Ausgaben beziehen. In diesen ausgabenorientierten Regelungen sind Ausgaben und Steuervergünstigungen direkt miteinander verknüpft, weil die Ausgaben zur Berechnung der Steuervergünstigung herangezogen werden. Der Nexus-Ansatz dehnt diesen Grundsatz auf einnahmenorientierte Steuerregelungen („back end tax regimes“) aus, die sich auf die nach der Schaffung und Nutzung des geistigen Eigentums erzielten Einnahmen beziehen (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absatz 28).

Die Ausgaben fungieren als Hilfsvariable für die substanzielle Geschäftstätigkeit. Dabei dient nicht der Betrag der Ausgaben als direkte Hilfsvariable für den Umfang der Aktivitäten. Es ist vielmehr der Anteil der direkt mit den Entwicklungstätigkeiten verknüpften Ausgaben, der die tatsächliche Wertschöpfung des Steuerpflichtigen veranschaulicht und als Hilfsvariable für den Umfang der vom Steuerpflichtigen durchgeführten wesentlichen Geschäftstätigkeit fungiert. Der Nexus-Ansatz stützt sich auf eine proportionale Analyse der Einnahmen, nach der der Anteil der in einer Lizenzbox steuerbegünstigten Einnahmen dem Anteil der qualifizierten Ausgaben an den Gesamtausgaben entspricht. Anders ausgedrückt können Regelungen nach dem Nexus-Ansatz einen vergünstigten Steuersatz nur vorsehen, soweit die Einnahmen aus qualifizierten Ausgaben resultieren. Der Zweck des Nexus-Ansatzes besteht darin, Steuervergünstigungen nur für solche Einnahmen zu gewähren, die aus geistigem Eigentum resultieren, bei dem die eigentliche FuE-Tätigkeit vom Steuerpflichtigen selbst durchgeführt wurde. Dieses Ziel wird erreicht, indem „qualifizierte Ausgaben“ so definiert werden, dass wirksam verhindert

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

wird, dass bloße Kapitalleistungen oder Ausgaben für wesentliche FuE-Tätigkeiten von anderen Beteiligten als dem Steuerpflichtigen selbst im Rahmen einer Lizenzbox einen Anspruch auf Steuervergünstigungen für die daraus resultierenden Einnahmen begründen (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absatz 29).

Wenn ein Unternehmen nur einen einzigen Gegenstand geistigen Eigentums besäße und alle mit der Entwicklung dieses Vermögenswerts verbundenen Ausgaben selbst getragen hätte, würde der Nexus-Ansatz einfach für alle aus diesem geistigen Eigentumswert resultierenden Einnahmen Anspruch auf eine Vergünstigung gewähren. Sobald das Geschäftsmodell eines Unternehmens jedoch komplexer wird, muss auch der Nexus-Ansatz notwendigerweise komplexer werden, weil eine Verknüpfung zwischen mehreren Arten von Einnahmen und Ausgaben hergestellt werden muss, von denen möglicherweise nur einige qualifizierte Ausgaben sind. Um dieser Komplexität gerecht zu werden, werden die Einnahmen im Nexus-Ansatz unter Bezugnahme auf das Verhältnis zwischen verschiedenen Ausgabengrößen aufgeteilt. Für welche Einkünfte Anspruch auf Steuervergünstigungen besteht, wird nach dem Nexus-Ansatz durch folgende Berechnung bestimmt:

$$\frac{\text{Qualifizierte Ausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}}{\text{Gesamtausgaben für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts}} \times \text{Aus dem geistigen Eigentumswert resultierende Gesamteinkünfte} = \text{Steuerbegünstigte Einkünfte}$$

Der Quotient in dieser Formel (das „Nexus-Verhältnis“) enthält nur die qualifizierten Ausgaben und die Gesamtausgaben des Rechtsträgers für die Entwicklung des geistigen Eigentumswerts. Somit sind darin nicht alle Ausgaben berücksichtigt, die im Verlauf der Entwicklung des betreffenden geistigen Eigentumswerts getätigt wurden. Ein qualifizierter Steuerpflichtiger, der den Gegenstand geistigen Eigentums nicht eingekauft hat oder dessen Entwicklung nicht bei einem nahestehenden Dritten in Auftrag gegeben hat, hätte demnach ein Nexus-Verhältnis von 100 Prozent, das auf die Gesamteinnahmen des Rechtsträgers aus dem geistigen Eigentumswert anzuwenden wäre. Der Nexus-Ansatz wurde nicht in der Absicht entwickelt, Gestaltungen zu benachteiligen, bei denen verschiedene Rechtsträger Tätigkeiten nachgehen, die zur Entwicklung von geistigem Eigentum beitragen. Wenn die Höhe der Einkünfte, die nach einer Lizenzbox steuerbegünstigt sind, den nach dem Nexus-Ansatz bestimmten Betrag nicht übersteigt, erfüllt die Regelung das Erfordernis der substanziellen Geschäftstätigkeit. (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absätze 30 bis 32).

Qualifizierte Ausgaben müssen direkt mit dem betreffenden geistigen Eigentumswert verbunden sein. Die von den einzelnen Staaten mit Präferenzregimen jeweils selbständig zu entwickelnden Definitionen qualifizierter Ausgaben müssen sicherstellen, dass die qualifizierten Ausgaben nur solche Ausgaben umfassen, die für tatsächlich durchgeführte FuE-Tätigkeiten getätigt wurden. Qualifizierte Ausgaben werden in die Nexus-Berechnung zu dem Zeitpunkt aufgenommen, an dem sie getätigt werden, unabhängig von ihrer Behandlung für Rechnungslegungs- oder sonstige Besteuerungszwecke. Anders ausgedrückt werden Ausgaben, die im Jahr ihres Entstehens nicht voll abzugsfähig sind, weil sie aktiviert werden, im Nexus-Wert dennoch vollständig ab dem Jahr berücksichtigt, in dem sie angefallen sind. Bei der Berechnung der qualifizierten Ausgaben können die Staaten den Steuerpflichtigen gestatten, einen 30prozentigen Aufschlag („Uplift“) auf die Ausgaben vorzunehmen, die in den qualifizierten Ausgaben berücksichtigt sind. Mit diesem Aufschlag können die qualifizierten Ausgaben angehoben werden, allerdings nur insoweit, wie der Steuerpflichtige nichtqualifizierte Ausgaben getätigt hat. Anders ausgedrückt kann der angehobene Betrag der qualifizierten Ausgaben die Gesamtausgaben des Steuerpflichtigen nicht übersteigen. Dieser Möglichkeit eines Uplifts wird durch die Formulierung in § 4j Absatz 1 Satz 5 „nicht oder *nicht weit überwiegend* im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt“ Rechnung getragen.

Zweck des Aufschlags ist es, sicherzustellen, dass Steuerpflichtige, die Gegenstände geistigen Eigentums erwerben oder FuE-Aktivitäten bei nahestehenden Dritten in Auftrag geben, durch den Nexus-Ansatz nicht zu sehr benachteiligt werden. Mit dem Aufschlag ist nach wie vor gewährleistet, dass die Steuerpflichtigen nur dann Vergünstigungen erhalten, wenn sie selbst FuE-Aktivitäten durchgeführt haben, zugleich wird aber der Tatsache Rechnung getragen, dass Steuerpflichtige, die geistiges Eigentum eingekauft oder einen Teil der FuE

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

bei nahestehenden Dritten in Auftrag gegeben haben, dennoch selbst für einen Großteil der Wertschöpfung verantwortlich sein können, die zu den IP-Einkünften beiträgt. (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absätze 39 bis 41).

Die Regelung kann auch während des Übergangszeitraums bis zum 30. Juni 2021 Präferenzregime erfassen, solange diese nicht mit dem Nexus-Ansatz vereinbar sind (vgl. Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absatz 62 bis 66).

Satz 6 stellt klar, dass die Rückausnahme des Satzes 4 nicht bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Einnahmen aus der Nutzung von Rechten gilt, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden, die einer Präferenzregelung unterliegen. Nach dem Nexus-Ansatz können marketingbezogene immaterielle Werte, wie z.B. Marken, nie die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen im Rahmen einer Lizenzboxregelung erfüllen (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Absatz 38 Satz 2).

Eine Analyse verschiedener Präferenzregime wird vom Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) durchgeführt. Das FHTP besitzt ebenfalls das Mandat, zukünftige Präferenzregime zu überprüfen und zu evaluieren (Abschlussbericht zu OECD-BEPS Aktionspunkt 5, Kapitel 6).

Satz 7 sieht eine Ausnahme für solche Aufwendungen vor, die an eine ausländische Zwischengesellschaft im Sinne der §§ 7 ff. AStG geleistet werden und nach § 10 AStG zu einer Hinzurechnungsbesteuerung führen. Hierdurch soll eine doppelte Belastung sowohl durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs für die Rechteüberlassung als auch durch eine Hinzurechnung der Einkünfte der Zwischengesellschaft aus dem überlassenen Recht vermieden werden. Hat die Zwischengesellschaft Betriebsausgaben im Sinne des § 10 Absatz 4 AStG, die den Hinzurechnungsbetrag mindern, führt Satz 7 insoweit nicht zu einem Ausschluss der Anwendung der Sätze 1 und 2.

Zu Absatz 2

Absatz 2 bestimmt, wann eine schädliche Niedrigbesteuerung vorliegt. In Anlehnung an die Vorschriften des Außensteuergesetzes ist dies dann der Fall, wenn die Einnahmen des Gläubigers aus der Rechteüberlassung einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen. Auch eine Belastung mit Ertragsteuern in Höhe von „0 Prozent“ stellt insoweit eine niedrige Besteuerung dar, die nach der Formel des Absatzes 3 insgesamt zu einem Betriebsausgabenabzugsverbot führt. Eine niedrige Besteuerung der Einnahmen kann sich insbesondere daraus ergeben, dass der auf Lizenzeinkünfte anzuwendende Steuersatz niedriger ist als der Regelsteuersatz oder dass Lizenzeinnahmen steuerlich begünstigt sind. Eine solche steuerliche Begünstigung der Lizenzeinnahmen kann anzunehmen sein, wenn diese selbst ganz oder teilweise steuerfrei sind oder eine anderweitige Begünstigung auf die Einnahmen Bezug nimmt (z. B. ein an die Höhe der Lizenzeinnahmen geknüpfter fiktiver Betriebsausgabenabzug).

Beispiel 1: Der in Staat A ansässige Gläubiger erzielt Lizenzeinnahmen von 100 und hat damit in Zusammenhang stehende, abziehbare Betriebsausgaben von 20. Der von der Regelbesteuerung abweichende, niedrigere Steuersatz im Staat A beträgt 10 %.

Lösung: Die Belastung durch Ertragsteuern i. S. d. § 4j Absatz 2 beträgt 10 %. Die Höhe der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben hat aufgrund der einnahmebezogenen Betrachtung hierauf keinen Einfluss.

Beispiel 2: Der in Staat B ansässige Gläubiger erzielt Lizenzeinnahmen von 100. Der auch auf die Lizenzeinnahmen anzuwendende Regelsteuersatz in Staat B beträgt 30 %, allerdings sind Lizenzeinnahmen zu 50 % steuerfrei.

Lösung: Die Belastung durch Ertragsteuern i. S. d. § 4j Absatz 2 beträgt 15 % (50 % von 30 %). Die Höhe der tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben ist auch hier ohne Einfluss.

Beispiel 3: Der in Staat C ansässige Gläubiger erzielt Lizenzeinnahmen von 100. Der auch auf die Lizenzeinnahmen anzuwendende Regelsteuersatz in Staat B beträgt 30 %, allerdings erlaubt der Staat C den Abzug fiktiver Betriebsausgaben in Höhe von 60 % der Lizenzeinnahmen.

Lösung: Die Belastung durch Ertragsteuern i. S. d. § 4j Absatz 2 beträgt 12 % (40 % von 30 %). Die Höhe der tatsächlich angefallenen, im Staat C ebenfalls abziehbaren Betriebsausgaben ist auch hier ohne Einfluss.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen. Dies betrifft insbesondere die Fälle, in denen der Gläubiger eine steuerlich transparente Gesellschaft ist, die nicht selbst der Besteuerung unterliegt.

Satz 4 erklärt § 8 Absatz 3 Satz 2 und 3 AStG für entsprechend anwendbar. Dadurch wird klargestellt, dass eine niedrige Besteuerung im Sinne des Satzes 1 insbesondere auch dann anzunehmen sein kann, wenn zwar nach den ertragsteuerlichen Bestimmungen des Empfängerstaates eine niedrige Besteuerung zu verneinen wäre, der Staat jedoch auf wirtschaftlich vergleichbare Weise (z. B. durch eine Nichterhebung von Steuern auf Lizenzeinkünfte) eine Begünstigung gewährt.

Zu Absatz 3

Soweit die Einnahmen beim Vergütungsgläubiger einer niedrigen Besteuerung unterliegen und die übrigen Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 erfüllt sind, bestimmt Absatz 3 die Höhe des Abzugsverbots für die betroffenen Aufwendungen. Die vorgesehene Formel stellt sicher, dass der Betriebsausgabenabzug umso höher ist, je höher auch die steuerliche Belastung beim Gläubiger ist.

Zu Nummer 3

§ 9 Absatz 5 Satz 2

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu Nummer 1.

Zu Nummer 4

§ 52 Absatz 8a und 16a - neu -

Die neuen Absätze 8a und 16a des § 52 EStG enthalten die Anwendungsbestimmungen zu dem neu eingefügten § 4j EStG sowie der Neufassung von § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG. Um der Finanzverwaltung sowie den betroffenen Steuerpflichtigen ausreichend Zeit für ggf. erforderliche Anpassungen einzuräumen, sind die Regelungen erst auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 den Steuerbilanzgewinn mindern.

Zu Artikel 2 (Änderung des Außensteuergesetzes)

§ 10 Absatz 3 Satz 4

In § 10 Absatz 3 Satz 4 AStG wird eine Bezugnahme auf § 4j EStG aufgenommen. Sie bewirkt, dass § 4j EStG bei der Ermittlung der Einkünfte, die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde zu legen sind, nicht anzuwenden ist. Dadurch sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden.

Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)

Artikel 3 bestimmt, dass die Änderungen durch dieses Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft treten.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.

Vorabfassung - wird durch die lektorierte Fassung ersetzt.